

第十三章 非流动负债

第二节 应付债券的核算

五、应付可转换公司债券的账务处理

可转换公司债券，属于混合金融工具，对于发行方而言，既有负债性质，又有权益工具性质，应当在初始确认该金融工具时将负债成分和权益成分进行分拆。将负债成分确认为应付债券、将权益成分确认为其他权益工具。

在进行分拆时，应当采用未来现金流量折现法确定负债成分的初始入账价值，再按该金融工具的发行价格总额扣除负债成分初始入账价值后的金额确定权益成分的初始入账价值。

发行可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

会计分录：

借：银行存款（实际收到的金额）
 贷：应付债券—可转换公司债券（面值）
 —可转换公司债券（利息调整）
 其他权益工具

可转换公司债券在转换为股票之前，其所包含的负债成分，应当比照上述一般公司债券进行处理。

转股时账务处理

借：应付债券—可转换公司债券（面值）
 —可转换公司债券（应计利息）（一次还本付息）
 —可转换公司债券（利息调整）（或贷方）
 应付利息（分期付息；若有转换时尚未支付的利息）
 其他权益工具（原确认的权益成分金额）
 贷：股本（股票面值×转换的股数）
 银行存款（用现金支付不足转换1股的部分）
 资本公积——股本溢价（差额）

【例 13-4】甲公司经批准于 2×19 年 1 月 1 日按面值发行 5 年期分期付息、一次还本的可转换公司债券 2 亿元，款项已收存银行，债券票面年利率为 6%。债券发行 1 年后可转换为普通股股票，初始转股价为每股 10 元，股票面值为每股 1 元。债券持有人若在当期支付利息前转换股票的，应按债券面值和应付利息之和除以转股价计算转换的股份数。

假定 2×20 年 1 月 1 日债券持有人将持有的可转换公司债券全部转换为普通股股票。甲公司发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有转换权的债券市场利率为 9%。

已知：(P/F, 9%, 5) = 0.6499, (P/A, 9%, 5) = 3.8897

要求：根据上述资料编制甲公司相关会计分录。

【答案】

(1) 可转换公司债券负债成分的公允价值
= 200 000 000 × 0.6499 + 200 000 000 × 6% × 3.8897
= 176 656 400 (元)

可转换公司债券权益成份的公允价值
= 200 000 000 - 176 656 400 = 23 343 600 (元)

借：银行存款 200 000 000
 应付债券—可转换公司债券（利息调整） 23 343 600
 贷：应付债券—可转换公司债券（面值） 200 000 000

(2) 2×19年12月31日计提利息

借：财务费用等 15 899 076 (176 656 400×9%)
 贷：应付利息 12 000 000 (200 000 000×6%)
 应付债券—可转换公司债券(利息调整) 3 899 076

(3) 2×20年1月1日债券持有人行使转换权

转换的股份数

= (面值 200 000 000 + 应付利息 12 000 000) ÷ 10
 = 21 200 000 (股)

借：应付债券—可转换公司债券(面值) 200 000 000
 应付利息 12 000 000
 其他权益工具 23 343 600
 贷：应付债券—可转换公司债券(利息调整) 19 444 524
 股本 21 200 000
 资本公积—股本溢价 194 699 076

【2020年·单选题】下列关于可转换公司债券的表述中，错误的是()。

- A. 发行时发生的交易费用，应在负债成分和权益成分之间进行分摊
- B. 初始计量时其权益成分的公允价值应计入资本公积
- C. 初始计量时应先确定负债成分的公允价值
- D. 转换时，应终止确认负债成分，并将其确认为权益

【答案】B

【解析】本题考查可转换公司债券的核算。发行可转换公司债券发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊，选项A不当选；初始计量时其权益成分的公允价值应确认为其他权益工具，选项B的表述错误，当选；初始计量时应先确定负债成分的公允价值，再按发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始入账价值，选项C不当选；转换时，应终止确认负债成分，并将其确认为权益，选项D不当选。

【2019年·单选题】甲公司2018年1月1日按面值发行5年期分期付息、一次还本的可转换公司债券2000万元，款项已存入银行，债券票面利率为6%。债券发行1年后可转换为普通股股票，初始转股价为每股10元，股票面值为每股1元。同期二级市场上与之类似的没有附带转股权的债券市场利率为9%。则甲公司2018年12月31日因该可转换公司债券应确认利息费用()元。[已知(P/A, 9%, 5) = 3.8897, (P/F, 9%, 5) = 0.6499]

- A. 1 585 936.3
- B. 1 589 907.6
- C. 1 655 136.4
- D. 1 609 636.5

【答案】B

【解析】本题考查可转换公司债券的核算。该可转换公司债券的负债成分公允价值 = 2000 × 6% × (P/A, 9%, 5) + 2000 × (P/F, 9%, 5) = 120 × 3.8897 + 2000 × 0.6499 = 1766.564 (万元)，2018年应确认的利息费用 = 1766.564 × 9% = 158.99076 (万元)，选项B正确。

【2014年·单选题】甲公司经批准于2014年1月1日按面值发行3年期、票面年利率6%、分期付息一次还本的可转换公司债券5000万元，款项已收存银行，债券发行1年后可转换为普通股股票，初始转股价为每股10元，股票面值为每股1元，甲公司发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有附带转换权的债券市场年利率为9%，则发行日该可转换公司债券权益成分的初始入账价值为()万元。已知：(P/F, 9%, 3) = 0.7722, (P/A, 9%, 3) = 2.5313, (P/F, 6%, 3) = 0.8396, (P/A, 6%, 3) = 2.6730。

- A. 379.61
- B. 853.78
- C. 4 146.22
- D. 4 620.39

【答案】A

【解析】 负债成分公允价值

$=5\ 000 \times 6\% \times 2.5313 + 5\ 000 \times 0.7722 = 4\ 620.39$ (万元),

权益成分公允价值 $= 5\ 000 - 4\ 620.39 = 379.61$ (万元), 选项 A 正确。

【2016·多选题】 下列关于可转换公司债券的表述中, 正确的有 ()。

- A. 负债和权益成分分拆时应采用未来现金流量折现法
- B. 发行时发生的交易费用应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值比例进行分摊
- C. 附赎回选择权的可转换公司债券在赎回日若需支付的利息补偿金, 应在债券发行日至约定赎回届满日期间计提
- D. 可转换公司债券属复合金融工具, 在初始确认时需将负债和权益成分进行分拆
- E. 企业应在“应付债券”科目下设置“可转换公司债券(面值、利息调整、其他综合收益)”明细科目核算

【答案】 ABCD

【解析】 选项 E, 企业应在“应付债券”科目下设置“可转换公司债券(面值、利息调整)”明细科目核算, 不涉及“其他综合收益”明细科目。

【2020·单选题】 下列关于可转换公司债券的表述中, 错误的是 ()。

- A. 初始计量时应先确定负债成份的公允价值
- B. 转换时, 应终止确认其负债成份, 并将其确认为权益
- C. 初始计量时其权益成份的公允价值应计入资本公积
- D. 发行时发生的交易费用, 应在负债成份和权益成份之间进行分摊

【答案】 C

【解析】 发行可转换公司债券时, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”等科目, 按可转换公司债券包含的负债成份的面值贷记“应付债券——可转换公司债券(面值)”科目, 按权益成份的公允价值, 贷记“其他权益工具”科目, 选项 C 错误。按其差额, 借记或贷记“应付债券——可转换公司债券(利息调整)”科目。发行可转换公司债券发生的交易费用, 应在负债成份和权益成份之间进行分摊。

知识点回顾

